



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 02 / 03 / 2004


VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10680.002592/2001-35
Recurso nº : 119.548
Acórdão nº : 201-76.689

Recorrente : BMF BELGO MINEIRA FOMENTO MERCANTIL LTDA.
Recorrida : DRJ em Belo Horizonte -MG.

**NORMAS PROCESSUAIS. ATO DECLARATÓRIO
NORMATIVO. IMPOSSIBILIDADE DE INOVAÇÃO.**

Tendo natureza declaratória, esses atos administrativos normativos estão terminantemente impedidos de inovar o ordenamento jurídico, restringindo-se à estreita missão de interpretá-lo e explicitá-lo com rigor.

**JUROS DE MORA INCABÍVEIS. SUSPENSÃO DA
EXIGIBILIDADE.**

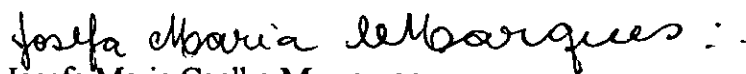
No decorrer do período de suspensão da exigibilidade, não se caracteriza a mora, não só porque afastada a culpa (elemento subjetivo), que aliada ao retardamento (elemento objetivo), constitui a mora; mas também porque, momentaneamente inexistente a exigibilidade, inexistente a possibilidade de incorrer em mora.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BMF BELGO MINEIRA FOMENTO MERCANTIL LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso**, para excluir os juros de mora. Esteve presente ao julgamento o advogado da recorrente, Dr. Gilberto Ayres Moreira.

Sala das Sessões, em 29 de janeiro de 2003.



Josefa Maria Coelho Marques

Presidente



José Roberto Vieira

Relator

Participaram ainda do julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Antonio Mario de Abreu Pinto, Serafim Fernandes Corrêa, Gilberto Cassuli, Rogério Gustavo Dreyer e Sérgio Gomes Velloso.



Processo nº : 10680.002592/2001-35
Recurso nº : 119.548
Acórdão nº : 201-76.689

Recorrente : BMF BELGO MINEIRA FOMENTO MERCANTIL LTDA.

RELATÓRIO

O sujeito passivo foi alvo da lavratura de Auto de Infração de COFINS, relativa ao período de janeiro de 1996 a dezembro de 1998, de que tornou ciência em 20/03/2001 (fl. 08), por falta de recolhimento de parcela desse tributo (fl. 09), pela não inclusão em sua base de cálculo da receita de "fomento comercial", "*... que consiste na diferença entre o valor de face dos títulos com ela negociados e o valor liberado pelos títulos, ou seja, o deságio*" (fl. 15). Trata-se de lançamento de ofício para prevenir a decadência, com a declaração, no Auto de Infração, à fl. 08, de que se encontra suspensa a exigibilidade do crédito tributário, por força de decisão judicial no Mandado de Segurança do Processo nº 1998.38.007896-9, da 1ª Vara da Justiça Federal /MG, impetrado pelo Sindisfac – Sindicato das Sociedades de Fomento Mercantil "Factoring" do Estado de Minas Gerais, do qual a recorrente é filiada, razão porque a ela se estende o benefício dessa decisão judicial (Termo de Verificação Fiscal de 20/03/2001 – fl. 14 a 16).

Inconformado com a exigência, o contribuinte impugnou-a por instrumento apresentado em 19/04/2001 (fls. 93), reivindicando a exclusão do lançamento do período de março de 1996 a dezembro de 1997, quando foi editado o ADN nº 31/97, porque até então havia dúvida razoável quanto à inclusão das receitas de "fomento comercial" na base de cálculo da COFINS, objeto precisamente desse ato declaratório normativo; reivindicando também a exclusão dos juros de mora do lançamento, pela inexistência de mora da recorrente, de vez que o seu procedimento estava amparado por decisão judicial; e, por fim, requerendo a retificação do Termo de Verificação Fiscal, para dele constar que a empresa realizou depósito judicial de quantias discutidas nos meses de janeiro a maio de 1998.

A decisão de primeira instância, da autoridade da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte - MG, de 22/06/2001, rejeitou os argumentos da impugnação, mantendo a exigência original (fls. 129 a 136).

Cientificada dessa decisão, por aviso de recebimento de 14/11/2001 (fls. 138), a empresa autuada interpôs Recurso Voluntário para este órgão colegiado, em 14/12/2001 (fl. 139), reiterando as considerações de defesa da impugnação (fls. 139 a 154). Tal recurso foi encaminhado pela DRJ em Belo Horizonte - MG a este Conselho, em 20/12/2001 (fl. 159).

É o relatório.



Processo nº : 10680.002592/2001-35
Recurso nº : 119.548
Acórdão nº : 201-76.689

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
JOSÉ ROBERTO VIEIRA

Trata-se de Auto de Infração relativo à COFINS de meses entre janeiro de 1996 e dezembro de 1998, lavrado para prevenir a decadência, com declaração de exigibilidade do crédito tributário suspensa, em virtude de decisão judicial em processo de mandado de segurança, como já exposto no relatório de fl. 02 desta decisão.

A identidade de objeto entre o presente processo administrativo e parte da referida ação judicial implicam a **renúncia do sujeito passivo à instância administrativa**, neste caso; nos termos da orientação do Ato Declaratório (Normativo) CST nº 03, de 14/02/96 (D.O.U. de 15/02/96); **impedindo-nos do exame do mérito**. Tal questão, contudo, não é levantada pelo contribuinte em seu recurso voluntário, de forma propositada (fls. 141-143), motivo pelo qual a ela não há razão para nos dedicarmos neste voto.

Exceção feita ao **pedido da recorrente para retificar o Termo de Verificação Fiscal**, de modo a nele constarem os depósitos que ela havia efetuado, **que afastaremos**, não só **pela sua desnecessidade**, pois mesmo não constando do referido termo, constam do processo, que é o que importa; mas também **pela sua irrelevância**, uma vez que os depósitos em tela dizem respeito aos meses de janeiro a maio de 1998, exatamente os meses daquele ano que se quedaram fora do período lançado, como se vê no Auto de Infração, às fls. 09; são dois os **questionamentos opostos pelo recorrente** que serão objeto de consideração. O primeiro, contra a inclusão no lançamento do período de março de 1996 a dezembro de 1997; o segundo, contra o a inclusão dos juros de mora no auto de infração.

1. A pretendida Exclusão do Lançamento do período de 03/96 a 12/97

A contribuinte defende a exclusão do lançamento do período de março de 1996 a dezembro de 1997, quando foi editado o Ato Declaratório Normativo nº 31/97, **porque até então havia dúvida razoável quanto à inclusão das receitas de "fomento comercial" na base de cálculo da COFINS**, objeto precisamente desse ato declaratório normativo.

É verdade que esse ato administrativo normativo declarou a inclusão da aludida receita na base de cálculo da COFINS. Entretanto, **tal ato administrativo, de natureza não constitutiva, mas declaratória**, como aliás revela sua própria denominação, é meramente *"...de caráter interpretativo..."*, reportando-se *"...a normas integrantes da legislação tributária a eles preexistentes, limitando-se a explicitar-lhe o sentido..."* (grifamos), como apropriadamente esclarece o Parecer Normativo nº 05, de 24/05/94 (DOU de 25/05/94, p. 7.678-7.679).

É claro que, nessas condições, **tal ato administrativo normativo não inova a ordem jurídica**. E evidentemente não poderia fazê-lo, num estado em que tão forte é o Princípio da Legalidade que nem mesmo aos mais eminentes atos oriundos do executivo – os decretos – não é dada tal condição (Constituição, artigo 84, IV).

Não inovando o ordenamento a partir da sua edição, mas apenas veiculando declaratoriamente a interpretação de normas que logicamente o antecedem no tempo, **não se justificaria a alteração de procedimentos a partir dele**, como deseja o sujeito passivo.



Processo nº : 10680.002592/2001-35
Recurso nº : 119.548
Acórdão nº : 201-76.689

Aliás, nesse diapasão, o **debate sobre a inclusão ou não desses meses no lançamento** constitui um debate sobre a Lei Complementar nº 7/70 e sua interpretação acerca da inclusão das receitas de "factoring" na base de cálculo da COFINS; e mais: o debate sobre a melhor interpretação da referida lei básica da COFINS **constitui debate que já é objeto da ação judicial em curso**, o que nos impede de travá-lo. Adequada e correta, pois, a decisão de primeira instância, quando decide não conhecer da impugnação nesse particular (fl. 136), posicionamento que igualmente adotamos, também **não conhecendo do recurso no caso**.

2. Exclusão dos Juros de Mora em face da Suspensão da Exigibilidade

Como já registrado, atrás, o **Auto de Infração contém a declaração**, às fls. 08, de que se encontra suspensa a exigibilidade do crédito tributário, por força de **decisão judicial no Mandado de Segurança do processo nº 1998.38.007896-9**, da 1ª Vara da Justiça Federal /MG, impetrado pelo Sindisfac – Sindicato das Sociedades de Fomento Mercantil "Factoring" do Estado de Minas Gerais, do qual a recorrente é filiada, razão porque a ela se estende o benefício dessa decisão judicial (Termo de Verificação Fiscal de 20/03/2001 – fls. 14 a 16). Também existem depósitos: veja-se que o auto de infração apresenta como fundamento legal para tal declaração o artigo 151 do CTN, incisos IV (medida liminar em mandado de segurança) e II (depósito).

É verdade que o **artigo 63 da Lei nº 9.430, de 27/12/96**, estabelece ser incabível multa de ofício em lançamentos destinados a prevenir a decadência, quando a suspensão da exigibilidade se der pela concessão de medida liminar em mandado de segurança; não contemplando expressamente a hipótese dos juros de mora. Não cremos, porém, que fosse necessário tê-lo feito, pois os **juros de mora são impensáveis, no caso, porque simplesmente não se pode cogitar de mora!**

Mora, do latim "*mora*", significa **delonga, demora, retardamento**, informa ANTÔNIO GERALDO DA CUNHA¹. Esse, no entanto, não passa do "*...sentido vulgar do vocábulo...*", como já há muito observava J. M. DE CARVALHO SANTOS². Um **sentido técnico-jurídico** é-nos fornecido pelos dicionários jurídicos. O de PEDRO NUNES, sinteticamente, define mora como "*Atraso ou retardamento culposo no cumprimento da obrigação*"³. Já o de DE PLÁCIDO E SILVA, mais analítico, ao cuidar da mora do devedor ("*mora debitoris*") ou da mora do cumprimento ("*mora solvendi*") apresenta-a como "*...a que resulta da demora ou do retardamento no cumprimento ou execução da obrigação por fato ou omissão que lhe seja imputável*"⁴.

Ou seja, os **dicionários jurídicos agregam à delonga o dado da culpa**. Trata-se de tese que a boa doutrina já vetustamente sustentava, como se vê em CLOVIS BEVILAQUA – "*A culpa é elemento conceitual da mora solvendi...*"⁵ – e em J. M. DE CARVALHO SANTOS – "*...a culpa é essencial à constituição da mora...*"⁶; e na qual

¹ Dicionário Etimológico Nova Fronteira da Língua Portuguesa, 2ª ed., Rio de Janeiro, Nova Fronteira, 1996, p. 532.

² Código Civil Brasileiro Interpretado, 7ª ed., v. XII, Rio de Janeiro-São Paulo, Freitas Bastos, 1958, p. 309.

³ Dicionário de Tecnologia Jurídica, 12ª ed., Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 1993, p. 592.

⁴ Vocabulário Jurídico, 3ª ed., v. III, Rio de Janeiro, Forense, 1993, p. 209.

⁵ Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado, 11ª ed., v. IV, Rio de Janeiro, Francisco Alves, 1958, p. 96.

⁶ Código..., *op. cit.*, p. 375.



Processo nº : 10680.002592/2001-35
Recurso nº : 119.548
Acórdão nº : 201-76.689

MANUEL INÁCIO CARVALHO DE MENDONÇA diagnosticava a presença dos "...melhores fundamentos...", acrescentando: "*Isto está de acôrdo com o direito e a jurisprudência pátrios...*" (sic)⁷. Acordo irrecusável, em face do artigo 963 do nosso Código Civil, Lei nº 3.071, de 1º/01./916: "*Não havendo fato ou omissão imputável ao devedor, não incorre este em mora*". Dispositivo perante o qual MARIA HELENA DINIZ, hoje, ao explicitá-lo, mantém-se fiel àquela tese, acrescentando ao inadimplemento a omissão imputável ao devedor: "*Para que se tenha a configuração da mora do devedor será preciso que o inadimplemento total ou parcial da obrigação decorra de fato ou omissão imputável a ele*"⁸.

Didaticamente, ORLANDO GOMES, o ex-professor da Universidade Federal da Bahia, esclarecia: "*O elemento objetivo da mora é o retardamento*" e "*Na sua conceituação, é imprescindível o elemento subjetivo, que se configura pela culpa*" (grifamos)⁹. Na mesma direção, e com o mesmo acento didático, CARLOS ALBERTO BITTAR, recente professor da USP: "*A caracterização da mora depende de dois fatores básicos: um objetivo, o atraso em si...; outro subjetivo: o animus (a existência de fato imputável ao agente, por ação ou omissão)...*" (grifamos)¹⁰.

Dai, pois, algumas definições sintéticas da mora do devedor, mas completas, desde J. M. DE CARVALHO SANTOS – "...um retardamento injusto..."¹¹ – até RUBENS LIMONGI FRANÇA – "...a inexecução culposa da obrigação..."¹² – e ORLANDO GOMES – "...impontualidade culposa"¹³.

Ora, se no presente caso o contribuinte se encontra amparado pela decisão judicial, não se lhe pode imputar culpa, donde inexistente a mora, pela ausência do elemento ou fator subjetivo.

É o que estampa a boa jurisprudência administrativa, da qual selecionamos, para exemplificar, um acórdão da 2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes: "*...Liminar em mandado de segurança concedida antes do vencimento de tributo questionado judicialmente, cumulada com depósito judicial durante a suspensão da exigibilidade, elide a mora. Quando da cassação da liminar, a conversão do depósito em renda da União encontra o valor do tributo corrigido monetariamente, bastando para extinguir a obrigação. Multa e juros não aplicáveis*" (grifamos)¹⁴.

Mais abrangente, voltada para a hipótese de medida liminar em mandado de segurança, a manifestação do Min. CLÁUDIO SANTOS, do Superior Tribunal de Justiça: "*Faz-se mister saber se o contribuinte estava ou não em mora ao impetrar a medida. Em caso positivo, deverá, na perda da eficácia da liminar, arcar com os ônus dessa demora, pagando, além do principal, os juros e a multa de mora, porquanto já eram devidos. Postulando a medida*

⁷ Doutrina e Prática das Obrigações, 4ª ed., T. I, Rio de Janeiro, Forense, 1956, p. 470.

⁸ Código Civil Anotado, São Paulo, Saraiva, 1995, p. 648.

⁹ Obrigações, 2ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1968, p. 199.

¹⁰ Direito das Obrigações, Rio de Janeiro, Forense Universitária, 1990, p. 162.

¹¹ Código..., op. cit., p. 310.

¹² Apud ÁLVARO VILLAÇA AZEVEDO, Teoria Geral das Obrigações, 8ª ed., São Paulo, RT, 2000, p. 228.

¹³ Obrigações, op. cit., p. 199.

¹⁴ Acórdão nº 102-30.043, julgamento em 06.07.95, Rel. JOSÉ CARLOS PASSUELLO, DOU de 25/09/95, p. 14.858.



Processo nº : 10680.002592/2001-35
Recurso nº : 119.548
Acórdão nº : 201-76.689

no prazo que teria para o cumprimento da obrigação tributária, entendemos que o tributo deva ser pago sem aqueles acessórios”¹⁵.

Enquanto vigente a decisão judicial ou o depósito, como causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, **descabe sequer cogitar de juros de mora**. Não só por tudo o que ficou registrado quanto à ausência de culpa para caracterizar a mora, como também porque, nesse período de suspensão, há inclusive motivo mais simples e evidente a afastar a possibilidade de mora, muito bem explicitado pelo gênio jurídico de FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA: *“Em mora incorre quem falta ao que se lhe poderia exigir”*¹⁶. Ora, **inexistente momentaneamente a exigibilidade do crédito tributário, inexistente também, por decorrência lógica, a possibilidade de incorrer em mora**.

3. Conclusão

Em virtude das razões acima minuciosamente expostas e refletidas, manifestamos no sentido de não conhecer do recurso quanto à exclusão do lançamento dos períodos de 03/96 a 12/97; e no sentido de dar provimento ao recurso no que diz respeito à exclusão dos juros de mora incluídos no lançamento de ofício que originou este processo administrativo.

É o nosso voto.

Sala das Sessões, em 29 de janeiro de 2003.


JOSÉ ROBERTO VIEIRA

¹⁵ Decisões Judiciais e Tributação, in IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (coord.), Decisões Judiciais e Tributação, São Paulo, Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1994, p. 40 (Caderno de Pesquisas Tributárias, 19).

¹⁶ Tratado de Direito Privado, 3ª ed., T. XXIII, Rio de Janeiro, Borsoi, 1970, p. 139.